

■ Article ■

ロータリークラブ年会費の事業所得の必要経費性

東京高裁令和元年5月22日判決（平成30年（行コ）第295号 所得税更正処分等
取消請求事件）

訟月65巻11号1657頁

税理士 中阿地 正道

.....
【事実の概要】

弁護士業を営んで事業所得を得ていたX弁護士（原告、控訴人）は、Y税務署長（被告、被控訴人）の調査を受けて平成24年分ないし平成26年分（以下「本件各年分」という。）の所得税又は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の修正申告（以下「本件各修正申告」という。）をした。

X弁護士は、所属するロータリークラブ（以下「本件クラブ」という。）の年会費（以下「本件会費」という。）を諸会費又は接待交際費として、本件各年分の確定申告及び本件各修正申告のいずれにおいても事業所得の金額の計算上必要経費に算入した。

Y税務署長は、X弁護士から提出された本件各修正申告書に基づいて、平成24年分及び平成26年分の所得税又は所得税等について過少申告加算税の各賦課決定処分を行い、さらに、本件会費は事業所得の金額の計算上必要経費に算入されないとして本件各年分の所得税又は所得税等について更正処分等（以下「本件各更正処分等」という。）を行った。

X弁護士は、本件各更正処分等を不服として審査請求を経て、本訴を提起した。

【判旨】

控訴棄却。

- 1 「法37条1項が、事業所得の金額の計算上必要経費の算入を認めている趣旨は、総収入金額のうち、課税対象を所得に限定し、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであると解される。この点、個人は、日常生活において事業による所得の稼得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているところ、所得の処分としての私的な消費活動は、投下資本の回収とは無関係であるから、所得に対して適切に課税をするためには、事業所得の金額の計算に当たり、投下資本の回収部分である必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。

そこで、法37条1項は、一般対応の必要経費について、所得を生ずべき業務について生じた費用であるとし、法45条1項は、家事費及び家事関連費で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨規定し、同条項を受けた施行令96条は、必要経費として算入される家事関連費について、経費の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らか

に区分できるもの（同条1号）又は事業所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされるもの（同条2号）であることを要する旨を規定している。上記各規定に照らせば、個人の支出のうち、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、支出が事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであり、当該業務の遂行上必要なものに限られるというべきである。そして、上記関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的に判断されるべきである。」

- 2 「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とし（弁護士法3条1項）、その対価として報酬を得ているのであるから、原告の事業所得を生ずべき業務とは、上記法律事務を行う経済活動である。そして、本件会費が、原告の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるためには、上記法律事務を行う弁護士としての経済活動と直接に関連し、かつ、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要であることを要する。」

「原告が支出した本件会費は、原告が本件クラブにおいて、「奉仕の理念の奨励という目的に従って、各種の奉仕活動を行うとともに、会員に義務付けられている例会への出席、所属する委員会での活動、会員同士の親睦を深めるためのレクリエーション活動、各種行事に参加」「するために納入されたものであり、上記の原告の本件クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費の支出は、法律事務を行う弁護士としての原告の経済活動と直接の関連を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということとはできない。そして、上記の原告の本件クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費は、弁護士の経済活動の一環として支出されるものでなく、消費経済の主体である個人として行われる消費支出として、家事費に該当するというべきである。」

また、本件クラブにおいて原告が活動することによって、本件クラブの他の会員が所属する企業との法律顧問契約を締結する契機となる可能性は否定できないものの、本件クラブの会員としての活動は、本件クラブの掲げる奉仕の理念に従い、奉仕活動を行うことや懇親を深めることに主眼が置かれるものであるから、本件会費はその主たる部分が原告の弁護士としての事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものということとはできない。さらに、本件会費のうち原告の弁護士としての業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することはできず、他にかかる区分を可能ならしめるに足りる証拠もない。

したがって、仮に、本件会費が、その中に原告の業務の遂行上必要なものが一部含まれていて、家事関連費に該当すると解したとしても、これを事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできない。」

【解説】

1. 必要経費に算入すべき金額とは

(1) 必要経費とは

所得税法（以下「法」という。）37条1項において、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」（以下、括弧内の費用を「一般対応の必要経費」という。）と規定し、法45条1項は、家事費のほかに、家事関連費も原則として必要経費に算入しない旨を定めている。

所得金額の計算上必要経費を控除する趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであり、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請だからである¹。

一方、所得税法は「家事費」を定義していないが、家事費が人間の衣食住に関する支出をはじめ、社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費であることは明らかである²。そして、家事費が必要経費に算入されないのは、家事費が所得の処分として私的な消費活動であり、投下資本の回収とは無関係であること、及び所得税法の課税所得の計算過程特有の仕組みにある。所得税法は課税所得の計算過程において、所得金額の計算上「必要経費」が控除され、さらに各種の「所得控除」が所得金額から控除される。この所得控除が、最低生活費の控除、納税者の個人的事情による担税力の減退を考慮した控除、政策的奨励のための控除などを目的とした家事費の控除だからである³。

(2) 必要経費に算入される家事関連費

家事関連費は、上記(1)のとおり原則として必要経費に算入されないが、所得税法施行令（以下「施行令」という。）96条1号は、白色申告者の家事関連費の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、明らかに必要である部分を区分することができれば、その部分の額を必要経費に算入するとしている。また、同条2号は、青色申告者の家事関連費のうち取引の記録等に基づいて業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分について必要経費に算入される旨を定めている。

同条は、家事関連費の必要経費の算入要件に青色申告者に対して「主たる部分」という制限を除外し、業務の遂行上「直接必要」という条件を付している。したがって、青色申告者に対する取扱いとのバランスを考えると、白色申告者の「主たる部分」は、当然に業務の遂行上「直接必要」である旨の条件が付されているものと考えられる。この点は、主たる部分が50%以下でも必要な部分を明らかに区分できるのであれば、青色申告者と同様の取扱いをする旨の所得税基本通達45-2の解説からも確認できる⁴。なお、当該通達は、税務執行の運用上必要経費の範囲を拡大している⁵との指摘がある。

上記のとおり、個人が支出する経費には、必要経費に算入される経費と算入さ

れない家事費が混在している。そうすると、家事関連費は必要経費と家事費の両者の間の領域に位置しているから、施行令 96 条は家事関連費を必要経費と家事費の要素が区分できるときは、これを分別しようとするものである⁶。他方で、明確に必要である部分を区分できるのであれば、もはやその部分は必要経費と家事費との性質を併有していないから、家事関連費は必要ない⁷との指摘もある。

(3) 在宅勤務に係る業務使用部分

ところで、国税庁は、令和3年に在宅勤務における従業員が負担した通信費又は電気料金に、在宅勤務日数の割合（電気料金については、床面積割合も考慮）を乗じた金額の1/2を、それぞれ業務のために使用した金額として合理性がある旨公表した。「1/2」の根拠は、1日24時間のうち8時間の睡眠を除いた16時間に占める労働時間（8時間）の割合としている⁸。

国税庁のこの計算式は、事業主が従業員に対して業務使用部分の通信費等を負担しても給与として課税しない旨の取扱いであるため一種の割切りと考えられる。しかし、事業主はその負担した金額を必要経費に算入するが、従業員の在宅勤務の状況は画一的でないから、この計算式をもって業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することはできない。

(4) 小括

一般対応の必要経費は、「業務について生じた費用」と定義されるものの、包括的な概念であり具体性に欠けている。所得税法は、家事費及び家事関連費の定義を定めていないが、本件のとおり、必要経費として算入されるためには、収入を生み出す業務に直接関連して支出されたもので、業務の遂行上必要なものに限られる。また、多くの判決等⁹でも「総収入金額から控除し得る必要経費といえるためには、それが事業活動と直接の関係（下線筆者）を持ち、事業の遂行上必要な費用であることを要すると解される」旨の法令解釈が示されている。

このように、一般対応の必要経費は、業務の遂行上「直接の関係」であったことが明らかされる部分について必要経費に算入されることから、一般対応の必要経費として必要経費に算入されるか否かは「直接の関係」の判断が重要とされる¹⁰。そして、その判断を個人の主観的判断に委ねると租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合がある¹¹ため、客観的基準に即してなされる必要があり¹²、客観的な判断をするための補充的な基準として、支出に応じて、社会通念、直接必要、通常かつ必要などが用いられている¹³。

2. 弁護士会の役員としての活動費等について

一方、東京高裁平成24年9月19日判決（平成23年（行コ）第298号）は、必要経費に算入される一般対応の必要経費について、次のとおり「直接の関係」ではなく「業務に密接に関係する」と示した。

当該判決では、「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業

の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではない」としている。

そして、「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係する（下線筆者）とともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことによって成り立っているものであるということが出来るから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である」としている。

その結果、弁護士会の役員等が公式行事後に催される懇親会等への出席が弁護士会等の執行部の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われ、その費用の額も過大でないときは、社会通念上その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解すると判断している。

しかし、法37条1項の一般対応の必要経費は、「業務に密接に関係する」とは定義されていない。また、懇親会等への出席が任意であると考えられるところ、一次会の費用を必要経費とするも、二次会の費用は必要経費としない判断基準が不明確といわざるを得ない。そして、弁護士会という法人に帰属する所得は、その法人格によって構成員から遮蔽され、構成員である弁護士には帰属しないという法人格による遮蔽の原則を破ることとなるとの指摘もある¹⁴。

当該判決と本件とでは、強制加入の弁護士会と、任意加入のロータリークラブという加入に係る強制力の有無が必要経費性の判断に影響していると考えられるが、その前に法人格による遮蔽の原則の壁が存在する。そのため、当該判決は他の判決とその結論を異にすることからも、当該判決の影響は限定的と考えられる。

3. 本判決の評価

個人は、日常生活において所得の稼得活動のみならず所得の処分としての私的な消費活動を行っていることから、尚のこと必要経費に算入すべき金額を区分する必要がある。本件は、原告の本件クラブでの活動が法律顧問契約の締結の契機となる可能性を否定していないが、事業に関連があるとの主観的な判断から必要経費の範囲を安易に広げると課税の不公平を生ずる結果となることから、税務執行の厳格な運用の根拠となる代表的な事例として挙げる事ができる。

以上

- 1 金子宏『租税法 第24版』320頁(弘文堂、2021)
- 2 注解所得税法研究会編『注解所得税法 第6訂版』1130頁(大蔵財務協会、2019)
- 3 注解所得税法研究会編・前掲注(2) 1131頁
- 4 今井慶一郎＝鈴木憲太郎＝佐藤誠一郎＝谷本雄一編『所得税基本通達逐条解説 令和6年版』550頁(大蔵財務協会、2024)
- 5 注解所得税法研究会編・前掲注(2) 1133頁
- 6 注解所得税法研究会編・前掲注(2) 1133頁
- 7 酒井克彦「必要経費と家事関連費(下)―収入・必要経費を巡る諸問題―」税務事例40巻5号62頁(2008)
- 8 国税庁「在宅勤務に係る費用負担等に関するFAQ(源泉所得税関係)」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0020012-080.pdf> (2021)
- 9 東京地裁平成27年6月18日判決・税資265号順号12681、水戸地裁昭和58年12月13日判決・税資134号387頁、東京地裁平成6年6月24日判決・税資201号542頁、大阪高裁平成10年1月30日判決・税資230号337頁、金子宏・前掲注(1) 321頁
- 10 松山修「所得税法第37条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢74号233頁(2012)
- 11 酒井克彦「必要経費と家事関連費(中)―収入・必要経費を巡る諸問題―」税務事例40巻4号53頁(2008)
- 12 金子宏・前掲注(1) 321頁
- 13 碓井光明「税務における『業務関連性』の諸問題」税理29巻6号13頁(1986)
- 14 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研176号77頁(2014)